



Arrêt du 27 novembre 2012

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Michael Beusch, Salome Zimmermann, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A. _____
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

TVA; aLTVA; intérêts moratoires; 1er trimestre 2003 - 2ème trimestre 2008.

Faits :**A.**

A._____ exploite une boulangerie-pâtisserie en raison individuelle à l'enseigne de "...". Il est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujetti à la TVA depuis le 1^{er} janvier 1995.

B.

A l'issue d'un contrôle auprès de l'assujetti, l'AFC a repris un montant de CHF 23'085.- de TVA relative aux périodes fiscales du 1^{er} janvier 2003 au 30 juin 2008, auquel s'ajoutent des intérêts moratoires, selon le décompte complémentaire n°... du 15 décembre 2008. Le montant en capital a été acquitté par paiements échelonnés, comme convenu avec l'AFC le 18 août 2009. Une fois la dette en capital soldée, le 12 novembre 2010, l'AFC a adressé à l'assujetti un décompte relatif aux intérêts moratoires totalisant CHF 4'275.-, et aux frais de poursuite par CHF 100.-.

C.

A._____ a contesté ce dernier décompte, lequel a été confirmé par l'AFC le 15 décembre suivant. La somme demeurant impayée, l'AFC a fait notifier un commandement de payer à l'intéressé qui y a formé opposition.

L'AFC s'est prononcée, par décision du 2 novembre 2011, sur le montant de CHF 4'275.-, le déclarant dû, et a levé parallèlement l'opposition formée par l'assujetti au commandement de payer. Le 17 novembre suivant, l'intéressé a déposé réclamation contre ce prononcé. Par décision sur réclamation du 30 janvier 2012, l'AFC a confirmé la créance fiscale relative aux intérêts moratoires et la levée de l'opposition.

D.

Le 17 février 2012, l'assujetti a déféré ce prononcé au Tribunal administratif fédéral. Il a expliqué en substance qu'il avait acquitté la dette fiscale en capital, alors même que la responsabilité en incombait à sa fiduciaire qui avait mal comptabilisé les montants à la base du calcul de celle-ci. Il a fait valoir que, dans ces conditions, il n'avait pas à assumer d'intérêts moratoires. L'AFC a conclu au rejet du recours, renonçant pour le surplus à se déterminer sur les arguments évoqués.

Les autres faits déterminants seront évoqués ci-après dans les considérants en droit.

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire. La compétence fonctionnelle du Tribunal de céans est ainsi respectée (cf. art. 63 et 64 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 [aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures]). En outre, le recours satisfait aux conditions de délai et de forme (art. 50 al. 1 et 52 PA), de sorte qu'il s'agit d'entrer en matière.

1.2 Le requérant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, p. 73 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^e éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; ATF 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2^e éd., Zurich 1998, ch. 677).

1.3 Le présent litige porte exclusivement sur les intérêts moratoires afférents à la dette fiscale relative à la période fiscale du 1^{er} janvier 2003 au 30 juin 2008. Le requérant a reconnu et payé le montant de cette dette en capital. Il conteste en revanche devoir, en sus, des intérêts moratoires. Il s'agit ainsi de rappeler les principes régissant la demeure de l'assujetti et la perception des intérêts moratoires en matière de TVA (consid. 2), avant

d'en tirer les conclusions nécessaires s'agissant du cas d'espèce (consid. 3).

1.4

1.4.1 La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquence que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA).

1.4.2 Sur le plan procédural, en revanche, le nouveau droit s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, conformément à l'art. 113 al. 3 LTVA. Cet article doit cependant être appliqué de manière restrictive. Ainsi, les affaires en cours doivent être soumises aux règles de la nouvelle loi uniquement en tant que ces dernières concernent la procédure. Le nouveau droit matériel ne doit pas trouver à s'appliquer aux périodes fiscales régies par l'ancien droit (cf., parmi de nombreux autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1237/2012 du 23 octobre 2012, A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.2.1, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.1, A-1113/2009 du 23 février 2010 consid. 1.3).

L'art. 81 LTVA fait partie des dispositions visées par l'art. 113 al. 3 LTVA qui sont applicables immédiatement (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.2.3, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3 et les références citées). Les alinéas 1 et 3 (première phrase) de l'art. 81 LTVA n'ont toutefois a priori pas de portée propre. Ainsi, le principe de la libre appréciation des preuves est – était, même avant l'entrée en vigueur de la LTVA – pleinement applicable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.2.3, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3). S'agissant encore de l'examen par le Tribunal de céans des actes de procédure accomplis par l'autorité inférieure, le droit applicable est celui qui se trouve en vigueur au moment où l'acte de procédure concerné a été accompli (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1214/2011 du 2 octobre 2012 consid. 1.2.3, A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.2.1, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.2).

1.5 S'agissant des intérêts moratoires, seuls litigieux dans la présente affaire, la jurisprudence a déjà eu l'occasion de relever qu'ils ne relevaient pas du droit de procédure, mais du droit matériel, de sorte qu'ils étaient

régis par le droit applicable à la créance fiscale en capital (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_232/2012 du 23 juillet 2012 consid. 1.3 et 4; voir également par analogie, en matière d'intérêts rémunérateurs, arrêt du Tribunal fédéral 2C_594/2009 du 5 mai 2010 consid. 2). Attendu que la créance de TVA porte sur les périodes comprises entre le 1^{er} janvier 2003 et le 30 juin 2008, régies par l'aLTVA, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1), les intérêts moratoires corrélatifs sont également soumis à cette même loi.

2.

2.1 Selon l'art. 47 al. 1 aLTVA, dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte, laquelle correspond en règle générale à un trimestre civil (art. 45 al. 1 aLTVA), l'assujetti doit verser l'impôt dû pour celle-ci (impôt frappant le chiffre d'affaires moins impôt préalable) à l'AFC.

2.2 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 46 aLTVA; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4440/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.1, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^e éd., Zurich 2002, p. 421 ss). Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit spontanément verser à celle-ci l'impôt dû dans le délai prescrit par la loi (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_650/2011 du 16 février 2012 consid. 2.5.2, 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.1, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4). L'assujetti doit ainsi établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2.1, 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7, 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.1, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.1). Le rôle de l'AFC se limite à cet égard à la perception et au contrôle du caractère complet et exact de l'impôt déclaré (cf. également, arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2.1, 2C_650/2011 du 16 février 2012 consid. 2.5.2).

2.3 En cas de retard dans le paiement, un intérêt moratoire est dû sans sommation préalable (art. 47 al. 2 aLTVA). L'art. 47 aLTVA ne prévoit pas

d'exception à la règle selon laquelle un intérêt moratoire est calculé si l'impôt n'est pas payé dans les 60 jours suivant l'expiration de la période de décompte. En particulier, l'intérêt moratoire ne revêt pas de caractère pénal et est dû indépendamment de toute faute du contribuable ("quelle que soit la raison du retard", selon le ch. 970 des Instructions TVA 2001; cf. également ch. 970 des Instructions TVA 2008; arrêts du Tribunal fédéral 2C_232/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4.2, 9C_772/2011 du 4 novembre 2011 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4385/2009 du 19 décembre 2011 consid. 3.5.1). L'intérêt moratoire est donc dû, en vertu du principe déjà décrit de l'auto-taxation, dès l'échéance du paiement de l'impôt et court indépendamment de toute faute du contribuable et sans avertissement ou sommation préalable de l'administration (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_232/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4.1, 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 5; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4385/2009 du 19 décembre 2011 consid. 3.5.1). L'intérêt moratoire contrebalance dans un certain sens l'avantage résultant pour l'assujéti des sommes dues au fisc qu'il a conservées et payées en retard (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_232/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4.1, 2A.709/2005 du 28 août 2006 consid. 1; ATF 129 V 345 consid. 4.2.1). Sans égard à l'utilisation et au dommage effectifs, l'intérêt moratoire équilibre de manière forfaitaire la perte d'intérêts du créancier et le gain d'intérêts du débiteur (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_232/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4.2).

2.4 Lorsque plusieurs périodes fiscales entrent en considération, l'intérêt dû sur la totalité de la créance est calculé à partir d'une échéance moyenne, ce que la jurisprudence a cautionné (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_641/2008 et 2C_642/2008 précités consid. 5, 2C_11/2008 du 16 mai 2008 consid. 3.5 et du 9 janvier 1987 in Archives de droit fiscal suisse 58 p. 163; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4385/2009 du 19 décembre 2011 consid. 3.5.1 et A-1518/2006 du 6 novembre 2008 consid. 6.2; voir également, NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, Zurich 2005, n. 2 ad art. 47 LTVA p. 237; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse : la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 163).

2.5 L'aLTVA ne prévoit aucune possibilité de suspendre ou de reporter l'intérêt moratoire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4385/2009 précité consid. 3.5.1; JAAC 63.51 consid. 3c). Il ne prévoit pas non plus – contrairement à la nouvelle LTVA (voir l'art. 87 al. 2 LTVA) qui n'a pas, à cet égard, d'effet rétroactif – de cause en vertu de laquelle les intérêts moratoires ne seraient pas dus, malgré le non-paiement de la TVA à

l'échéance du délai légal, si ce n'est qu'il est renoncé à leur perception s'ils représentent moins de CHF 20.-.

2.6 En vertu d'une compétence qui lui a été déléguée par le législateur (voir l'art. 90 al. 3 let. b aLTVA et l'art. 108 LTVA), le Département fédéral des finances a fixé le taux de l'intérêt moratoire à 5 % du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2009 (cf. art. 1 al. 1 et 3 de l'ordonnance du DFF du 20 juin 2000 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur [RO 2000 2146; en vigueur du 1^{er} janvier 2001 au 30 avril 2007] et l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du DFF du 4 avril 2007 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur [RO 2007 1801]) et à 4,5 % du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011 (cf. art. 1 al. 2 let. b de l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur [RS 641.207.1]) .

3.

3.1

3.1.1 En l'espèce, il apparaît que la créance fiscale en capital concerne une reprise de TVA relative aux périodes du 1^{er} janvier 2003 au 30 juin 2008 totalisant CHF 23'085.- (voir le décompte complémentaire n° ... du 15 décembre 2008) que l'assujetti a reconnue et payée. La TVA en question n'ayant pas été versée à l'AFC aux échéances prescrites par la loi, à savoir dans les 60 jours dès la fin des périodes de décompte correspondantes, un intérêt moratoire est dû. Il n'est besoin à cet égard d'aucune sommation préalable de l'AFC, le paiement dans les délais de la dette fiscale relevant de la responsabilité du contribuable, selon le principe de l'auto-taxation. L'assujetti était donc en demeure à l'expiration des 60 jours précités, peu importe que la dette fiscale en question n'ait pas été déclarée par le contribuable, mais établie par l'AFC à l'issue d'un contrôle sur place le 15 décembre 2008. En effet, comme déjà relevé, le contribuable est responsable d'établir lui-même l'impôt dû et de le verser à l'AFC en temps voulu.

3.1.2 Le fait que le recourant ait conclu avec l'AFC un plan de paiement qui lui a permis de verser la TVA en souffrance de manière échelonnée ne change rien à ce qui précède, l'échéance de l'impôt étant fixée dans la loi, sans possibilité pour l'AFC de suspendre ou reporter l'intérêt moratoire (cf. ci-avant consid. 2.5). Au surplus, l'accord relatif aux modalités de paiement par acomptes mentionnait expressément que l'octroi de délais de paiement n'interrompait pas le cours de l'intérêt, celui-ci étant destiné à faire l'objet d'un décompte supplémentaire, une fois la dette en capital

soldée (cf. pièce n° 2 du dossier de l'AFC). Ceci était donc parfaitement clair pour le recourant.

3.1.3 Il sied finalement de relever qu'une faute de l'assujetti n'est pas requise, l'intérêt moratoire n'ayant pas de caractère pénal. L'absence de culpabilité du recourant n'est donc pas décisive. Une éventuelle responsabilité de la fiduciaire de l'assujetti est pareillement irrelevante, du moins dans le cadre de la présente procédure. Vis-à-vis de l'AFC, le débiteur des intérêts moratoires correspond à celui qui est tenu de la dette fiscale en capital. Il s'agit dans les deux cas du recourant et la question d'éventuelles prétentions récursoires, relevant du droit civil, de l'assujetti à l'encontre de sa fiduciaire n'intervient en rien dans ce contexte.

3.2 Sur le principe, les intérêts moratoires sont donc bel et bien dus, indépendamment des arguments soulevés par le recourant qui tiennent essentiellement à l'absence de culpabilité – laquelle n'est pas en cause – et au paiement de la dette fiscale en capital, qui est incontestée. Quant au grief tenant au fait que l'assujetti aurait pu uniquement placer cette somme à un taux d'intérêt de 0,25 %, soit bien loin du taux d'intérêt moratoire de 5 %, respectivement 4,5 % qui a été appliqué, il n'est pas décisif, le principe des intérêts moratoires – de même que leur montant – étant indépendant du gain effectif réalisé par le recourant (cf. ci-avant consid. 2.3). Finalement, le recourant décrit les difficultés auxquelles l'expose la reprise fiscale, soit également le paiement desdits intérêts moratoires. A cet égard, faute de base légale qui permette de prendre en compte de semblables circonstances sous l'aLTVA, il ne peut qu'être renvoyé à la faculté de demander à l'AFC des facilités de paiement (plan de paiement; cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 5 et 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 4.2 in fine).

3.3 S'agissant du calcul des intérêts moratoires, l'AFC y a procédé en tenant compte d'une échéance moyenne, correspondant au 31 août 2006, ce que la jurisprudence admet et que le recourant ne conteste pas en soi, et d'un taux d'intérêt de 5 % jusqu'au 31 décembre 2009, respectivement de 4,5 % depuis le 1^{er} janvier 2010, conformément à l'ordonnance y relative (ci-avant consid. 2.6). L'AFC a par ailleurs tenu compte de la date des paiements effectués par l'assujetti au titre de la dette fiscale en capital (voir le décompte complémentaire du 12 novembre 2010 relatif aux intérêts moratoires, sous pièce n° 3 du dossier de l'AFC), ce qui n'est pas non plus contesté et apparaît correct. Le montant total de CHF 4'275.- auquel parvient l'AFC doit donc être confirmé.

3.4 L'assujetti n'ayant pas acquitté ce montant dans le délai imparti par courrier du 12 novembre 2010, l'AFC a engagé une poursuite à son encontre et le commandement de payer qui lui a été notifié le 5 juillet 2011 a été frappé d'opposition. La créance d'intérêts moratoires étant bien fondée, comme relevé ci-avant (consid. 3.3), et l'autorité inférieure étant compétente à cette fin (art. 69 al. 3 aLTVA), c'est à juste titre qu'elle prononcé la levée de cette opposition, par décision du 2 novembre 2011, puis par décision sur réclamation du 30 janvier 2012. Cette mainlevée doit donc être confirmée.

4.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par CHF 900.- comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants.

(Le dispositif se trouve à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure sont fixés à CHF 900.-, mis à la charge du recourant et compensés avec l'avance versée à ce titre par ce dernier.

3.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ... ; acte judiciaire)

La présidente du collège :

Le greffier :

Marie-Chantal May Canellas

Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Ce délai ne court pas du 18 décembre au 2 janvier inclus (art. 46 al. 1 let. c LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :